

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 18. September 2018, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014, 2015 und 2016, zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2.) Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist unbeschränkt haftender Gesellschafter der X KG und bezieht in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Bei der genannten KG fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, die dazu führte, dass das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2014 mit Bescheid vom 14. September 2018 wiederaufgenommen wurde. In der Folge wurden mit Bescheiden vom 14. September 2018 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014 mit 20.006,29 Euro und – erstmalig – für das Jahr 2015 mit 46.532,05 Euro festgestellt. Am 17. September 2018 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb – ebenso erstmalig – für das Jahr 2016 mit 32.559,57 Euro festgestellt. Im Anschluss daran wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014, 2015 und 2016 mit Bescheiden vom 18. September 2018 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide vom 18. September 2018 erhobenen Beschwerde vom 27. Oktober 2018 brachte der Bf. vor, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer weder die eingezahlten Sozialversicherungsbeiträge, noch der Grundfreibetrag, noch 220,00 Euro Freibetrag pro haushaltszugehörigem Kind berücksichtigt worden seien. Für das Veranlagungsjahr 2015 wurde ebenso ein

investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter in der Höhe von 1.332,16 Euro angeführt.

Das Finanzamt hat der Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 30. Oktober 2018 teilweise stattgegeben und den Kinderfreibetrag berücksichtigt. Hinsichtlich der geltend gemachten Betriebsausgaben wurde ausgeführt, dass diese das Feststellungsverfahren betreffen würden. Eine Beschwerde gegen einen abgeleiteten Bescheid mit der Begründung, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen unrichtig seien, sei unzulässig.

Am 1. Dezember 2018 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte aus, dass die gezahlten Sozialversicherungsbeiträge – wie aus den angeschlossenen Zahlungsbestätigungen ersichtlich sei – nicht berücksichtigt worden seien und er überdies den Grundfreibetrag sowie einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend machen wolle.

Mit Bescheiden vom 28. Jänner 2019 wurden die Verfahren über die Feststellung der Einkünfte betreffend die Jahre 2014, 2015 und 2016 auf Grund des Neuhervorkommens von Tatsachen gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen. In den in der Folge ergangenen Feststellungsbescheiden vom 28. Jänner 2019 wurden die Sozialversicherungsbeiträge für die streitgegenständlichen Jahre anerkannt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2014 mit 13.166,83 Euro, für das Jahr 2015 mit 40.712,67 Euro und für das Jahr 2016 mit 27.954,70 Euro festgestellt.

Am 4. April 2019 hat das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im angeschlossenen Vorlagebericht wurde ausgeführt, dass dem Begehren auf Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge bereits durch amtswegige Wiederaufnahme und Neuerlassung der Feststellungsbescheide für die Jahre 2014, 2015 und 2016 entsprochen worden sei. Eine Berücksichtigung des Grundfreibetrages erfolge grundsätzlich automatisch, ein investitionsbedingter Freibetrag könne allenfalls im Jahr 2015 – in den Jahren 2014 und 2016 werde der Schwellenwert von 30.000,00 Euro nicht überschritten – berücksichtigt werden, wobei der Bf. keinen entsprechenden Antrag eingebracht habe. Auf Grund der bereits erfolgten Abänderung der Feststellungsbescheide unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge würde mit der Erlassung entsprechender abgeleiteter Bescheide dem Beschwerdebegehren entsprochen.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. ist laut Firmenbuchauszug vom 15. Mai 2019 als unbeschränkt haftender Gesellschafter (Komplementär) an der X KG beteiligt. Aus dieser im Privatvermögen

gehaltenen Beteiligung bezog der Bf. in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit Bescheiden vom 14. September 2018 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2014, 2015, mit Bescheid vom 17. September 2018 für das Jahr 2018, gemäß § 188 BAO festgestellt. Die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 wurden mit Bescheiden vom 18. September 2018 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 richtet sich die Beschwerde vom 27. Oktober 2018, in der die Nichtberücksichtigung der gezahlten Sozialversicherungsbeiträge, des Kinderfreibetrages in Höhe von 220,00 Euro für ein nicht haushaltszugehöriges Kind sowie des Gewinnfreibetrages beanstandet wird.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30. Oktober 2018 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der Kinderfreibetrag berücksichtigt.

Mit Vorlageantrag vom 1. Dezember 2018 hat der Bf. Nachweise über die Zahlung von Beiträgen an die Sozialversicherung in der Höhe von 6.839,46 Euro im Jahr 2014, von 5.819,38 Euro im Jahr 2015 und von 4.604,87 Euro im Jahr 2016 vorgelegt. Darüber hinaus machte er den Grund- als auch einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend.

Nach Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren für die Jahre 2014, 2015 und 2016 hat das Finanzamt in den Feststellungsbescheiden vom 28. Jänner 2019 die Sozialversicherungsbeiträge in der nachgewiesenen Höhe anerkannt. Eine Abänderung der betroffenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO erfolgte jedoch nicht.

2.) Streitpunkt:

Die offen gebliebenen Streitpunkte betreffen die Berücksichtigung der vom Bf. übernommenen Sozialversicherungsbeiträge und die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages im Umfang des Grundfreibetrages sowie eines investitionsbedingten Freibetrages.

3.) Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

4.) Rechtsgrundlagen:

Die entscheidungsrelevanten Bestimmungen des Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – **BAO**), BGBl 194/1961, idgF lauten:

§ 188 (1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn

a) das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,

b) in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.

c) im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde, oder

d) sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt, es sei denn, der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert übersteigt 700 000 Euro (ohne Umsatzsteuer).

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (z.B. infolge eines Genehmigungsvorbehalts bei Bestellung eines gerichtlichen Erwachsenenvertreters), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

§ 252 (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 295 (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines

- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 10 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – **EStG 1988**), BGBl 400/1988, idF BGBl I 118/2015, lautet auszugsweise:

(1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen

– Veräußerungsgewinne (§ 24),

– Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 angewendet wird.

2. Der Gewinnfreibetrag beträgt:

– Für die ersten 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%,

– für die nächsten 175.000 Euro der Bemessungsgrundlage 7%,

– für die nächsten 230.000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5%,

insgesamt somit höchstens 45.350 Euro im Veranlagungsjahr.

3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro, höchstens daher mit 3.900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

4. Übersteigt die Bemessungsgrundlage 30.000 Euro, steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

5. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

6. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

7. Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben und übersteigt die Bemessungsgrundlage in Summe den Betrag von 175 000 Euro, ist wie folgt vorzugehen:

– Es ist auf Basis der Bemessungsgrundlage das höchstmögliche Ausmaß des dem Steuerpflichtigen insgesamt zustehenden Gewinnfreibetrages nach Z 2 zu ermitteln und ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) zu bilden.

– Dieser Gewinnfreibetrag ist unter Anwendung des Durchschnittssatzes auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen.

– Danach ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen; wird von diesem Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

Betriebe, deren Gewinn pauschal ermittelt wird, können höchstens mit einem Gewinn von 30.000 Euro bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 45.350 Euro (Abs. 1), sind bei den Mitunternehmern mit einer Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der Gewinnfreibetrag nur bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes berücksichtigt werden.

[...]

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 4) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

– jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und

– jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wohnbauanleihen gedeckt ist.

2. Begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei auszuweisen. Wohnbauanleihen sind für jeden Betrieb in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen. In diesen Verzeichnissen ist für jedes Wirtschaftsgut anzugeben, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung der Verzeichnisse ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.

5.) Rechtliche Beurteilung:

5.1. Verfahrensrechtliche Rahmenbedingungen

5.1.1 Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung ist hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften auf den Willen

des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus [...] Gewerbebetrieb [...] betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann. Das der Einkommensteuerfestsetzung vorgelagerte Feststellungsverfahren ist, wenngleich es zunächst dazu dient, alle Fragen, die sämtliche Gesellschafter gemeinsam betreffen, mit Wirkung für und gegen alle gemeinsam zu lösen, dennoch nicht daran gehindert, die unterschiedlichen persönlichen Verhältnisse einzelner Gesellschafter zu berücksichtigen (siehe VwGH 28.11.2001, 97/13/0204 mwN).

An der X KG ist neben dem Bf. eine weitere Person beteiligt, sodass ein Feststellungsverfahren im Sinn des § 188 BAO hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durchzuführen war. Die diesbezüglichen Bescheide wurden – nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 2014 – für die Jahre 2014 und 2015 am 14. September 2018 und für das Jahr 2016 am 17. September 2018 erlassen. Auf Grund der Änderung der Grundlagenbescheide waren gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 abzuändern, was mit den Bescheiden vom 18. September 2018 erfolgt ist. Bezüglich dieser abgeleiteten Bescheide ist das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht anhängig.

5.1.2. Abänderung gemäß § 295 BAO

Nach der Antragstellung des Bf. auf Vorlage der Beschwerde vom 27. Oktober 2018 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 vom 18. September 2018 am 1. Dezember 2018 und vor der Vorlage an das Bundesfinanzgericht am 4. April 2019 hat das Finanzamt das Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO auf Grund des Neuervorkommens von Tatsachen im Beschwerdeverfahren mit Bescheiden vom 28. Jänner 2019 wiederaufgenommen. In den im Anschluss, ebenfalls am 28. Jänner 2019, ergangenen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2014 bis 2016 wurden die im Vorlageantrag vom Bf. angeführten Beiträge zur Sozialversicherung anerkannt. Infolge der in den Grundlagenbescheiden vorgenommenen nachträglichen Änderungen sind die von diesen abgeleiteten Sachbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.

Nach der Vorlage dürfen Abgabenbehörden keine Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO mehr vornehmen. Wird ein Grundlagenbescheid während eines anhängigen Beschwerdeverfahrens nachträglich geändert, sind die diesbezüglichen Auswirkungen vielmehr vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035 mit Hinweis auf *Lenneis* in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem BVwG und dem BFG (2014) 1 ff (11)). In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits zur Rechtslage vor der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 ausgesprochen, dass dem zweitinstanzlichen Abgabenbescheid jene Feststellungsbescheide zugrunde zu legen sind, die zum Zeitpunkt

der Erlassung des zweitinstanzlichen Abgabenbescheides dem Rechtsbestand angehören (vgl. VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Demnach sind die in den Grundlagenbescheiden vom 28. Jänner 2019 getroffenen Feststellungen in der gegenständlichen Entscheidung zu berücksichtigen.

5.1.3. Eingeschränktes Beschwerderecht gemäß § 252 BAO

Nach § 252 Abs. 1 BAO ist das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide insofern eingeschränkt, als ein solcher Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur in Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen, wenn der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (vgl. dazu *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 252 Rz 3 sowie bspw. VwGH 30.8.1995, 95/16/0159, 23.3.2000, 2000/15/0001 und 7.7.2004, 2004/13/0069).

Sowohl die Grundlagen- als auch die abgeleiteten Sachbescheide sind – mangels gegenteiliger Hinweise – gegenüber dem Bf. wirksam ergangen. Vom Bf. wurde ausschließlich Beschwerde gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 vom 18. September 2018 erhoben.

5.2. Zu den Sozialversicherungsbeiträgen:

Entstehen einem Gesellschafter einer Personengesellschaft Aufwendungen, die mit dieser Beteiligung in direktem Zusammenhang stehen, so sind diese Aufwendungen als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Personengesellschaft und nicht im abgeleiteten Bescheid beim Gesellschafter zu berücksichtigen (siehe *Abt/Karel/Kurahs*, Unternehmensbilanz – Steuerbilanz⁴ (2015) Pkt. 3.15, *Ritz*, BAO⁶ (2017) § 188 Rz 11 mwN sowie VwGH 10.9.1998, 96/15/0198 und 19.9.2013, 2011/15/0107). Die vom Gesellschafter übernommenen Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung stellen solche Sonderbetriebsausgaben dar (vgl. *Knecht/Moser/Wagner/Drapela* in *Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2018³ (2019) Pkt. 3.4.3).

Die vom Bf. gezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden – zutreffend – nach Wiederaufnahme des Verfahrens in den Feststellungsbescheiden vom 28. Jänner 2019 als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt. Die in den Grundlagenbescheiden erfolgten Änderungen haben wiederum in den abgeleiteten Bescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO Berücksichtigung zu finden. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 vom 18. September 2018 sind insofern unter Bedachtnahme auf die geänderten Feststellungen abzuändern.

5.3. Zum Gewinnfreibetrag:

Nach § 10 Abs. 1 EStG kann bei natürlichen Personen im Rahmen der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd geltend gemacht werden. Bei Mitunternehmerschaften können gemäß Abs. 2 leg. cit. nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen.

Der Bf. bringt im Beschwerdeverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide vor, dass weder ein Grund- noch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag berücksichtigt wurden.

Die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages kann notwendigerweise nur durch den einzelnen Mitunternehmer und nicht durch die Mitunternehmerschaft erfolgen, weil die Inanspruchnahme von Voraussetzungen abhängig ist, die die Person des Mitunternehmers betreffen. Bei der Geltendmachung des Gewinnfreibetrages durch Mitunternehmer ist zu unterscheiden, ob die Beteiligung privat oder im Betriebsvermögen eines Betriebes des Mitunternehmers gehalten wird. Im außerbetrieblichen Bereich ist über den Gewinnfreibetrag mit Bindungswirkung im Rahmen der Gewinnfeststellung nach § 188 BAO abzusprechen (siehe zum Vorstehenden *Heinrich* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ (2014) Rz 53, 55/1 und 61).

Die Beteiligung des Bf. an der X KG wird nicht im Betriebsvermögen gehalten, sodass über die Zuerkennung eines Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG im Verfahren über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu entscheiden ist. Die dort getroffenen Feststellungen sind für das abgeleitete Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer maßgeblich. Folglich sind Einwendungen, die die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages betreffen, im Verfahren betreffend den Feststellungsbescheid vorzubringen.

Die vom Bf. eingebrachte Beschwerde vom 27. Oktober 2018 richtet sich unmissverständlich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 vom 18. September 2018. Ein abgeleiteter Bescheid kann jedoch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen – gegenständlich die (Nicht-)Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG – unzutreffend sind. Die Beschwerde ist demnach in diesem Beschwerdepunkt in Anwendung des § 252 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen (vgl. wiederum VwGH 30.8.1995, 95/16/0159, 23.3.2000, 2000/15/0001 und 7.7.2004, 2004/13/0069).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016)

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm. § 25a Abs. 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der in der Entscheidung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Es lag damit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 28. Mai 2019